

HUBUNGAN ANTARA ACTIVITY BASED COSTING, ACTIVITY BASED MANAGEMENT DAN ACTIVITY BASED BUDGETING

Primsa Bangun

Fakultas Ekonomi Universitas Kristen Krida Wacana

Abstract

Using an activity –based costing system as a tool to aid strategic decision making and to improve operational control of an organization is activity based- management. In the broadest term, activity-based management aims to improve the value received by customers and to improve profits by identifying opportunities for improvements in strategy and operation. One of the most useful application of, ABC,ABM,ABB is distinguishing between value-added cost and non value-added costs. A value-added cost is the costs of an activity that cannot be eliminated without affecting a product's to the customer. Value added are necessary (as long as the activity that drives such cost is performed efficiently). In contrast, companies try to minimize non value-added cost, costs that canbe eliminated without affecting a product's value to the customer. Activities such as handling and storing inventories, transporting,partly finished products from one part of the plant to another, and changing the setup of production-line operations to produce a different model of the product ara all non value-adding activities that can be reduced, if not eliminated, by careful redesign of the plant layout and the production process.

Keywords : *Activity Based Costing (ABC), Activity Based Management (ABM), Activity Based Budgeting (ABB), Value Added Activity, Non Value Added Activity.*

Activity Based Costing (ABC)

ABC adalah pendekatan penentuan biaya produk yang membebankan biaya ke produk atau jasa berdasarkan konsumsi sumber daya yang disebabkan karena aktivitas. Dasar pemikiran pendekatan penentuan biaya ini adalah bahwa produk atau jasa perusahaan dilakukan oleh aktivitas dan aktivitas yang dibutuhkan tersebut menggunakan sumber daya yang menyebabkan timbulnya biaya. Sumber daya dibebankan ke aktivitas, kemudian aktivitas dibebankan ke obyek biaya berdasarkan penggunaannya. ABC memperkenalkan hubungan sebab-akibat antara *cost driver* dengan aktivitas.

ABC sistem timbul sebagai akibat dari kebutuhan manajemen akan informasi akuntansi yang mampu mencerminkan konsumsi sumber daya dalam berbagai aktivitas untuk menghasilkan produk. Kebutuhan informasi biaya tersebut didorong oleh berbagai sebab berikut ini :

- a. Persaingan global yang tajam yang dihadapi oleh perusahaan manufaktur memaksa manajemen perusahaan tersebut untuk mencari berbagai alternatif pembuatan produk yang *cost-effective*. Untuk menjadi produsen *cost-effective*, manajemen harus dapat mengidentifikasi *non value added activities* dalam pembuatan produk dan menggunakan berbagai manajemen sistem untuk menghilangkan *non value added activities* tersebut.
- b. Penggunaan teknologi maju dalam pembuatan produk menyebabkan proporsi biaya overhead pabrik dalam biaya produk menjadi jauh lebih tinggi dibandingkan dengan biaya produk lainnya (biaya bahan baku dan biaya tenaga kerja langsung).
- c. Untuk berdaya saing dalam lingkungan bisnis yang kompetitif, perusahaan manufaktur harus menerapkan *market driven strategy*. Manajemen harus senantiasa melakukan improvement berkelanjutan terhadap aktivitas-aktivitas yang digunakan untuk pembuatan produk.
- d. *Market driven strategy* menuntut manajemen perusahaan manufaktur untuk inovatif. Dengan inovasi ini, *product life cycle* menjadi semakin lebih pendek. Informasi *product life cycle* menjadi penting bagi manajemen sebagai dasar untuk memutuskan peluncuran produk baru, penghentian produksi produk tertentu, dan berbagai keputusan strategic yang lain.

- e. Pemanfaatan teknologi komputer dalam pengelolaan akuntansi memungkinkan dilakukannya pengolahan berbagai informasi biaya yang sebelumnya tidak terbayangkan pada waktu manual system maupun *bookkeeping-machine system* digunakan.

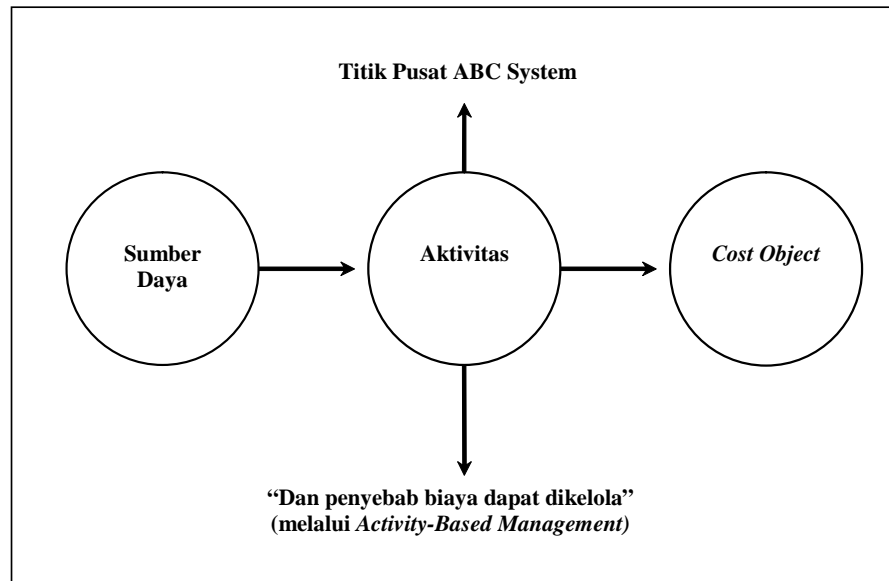
Dasar pemikiran yang melandasi sistem informasi biaya ini, adalah “biaya apa penyebabnya, dan penyebab biaya dapat dikelola (*cost is caused, and the causes of cost can be managed*)”. Jika manager berkeinginan mengurangi biaya, laksanakan dengan melakukan pengelolaan terhadap penyebab timbulnya biaya, yaitu aktivitas. Biaya hanya dapat dikurangi secara signifikan melalui pengelolaan berbasis aktivitas (*activity based management*). Hasil yang diperoleh dari pengelolaan aktivitas adalah improvement terhadap aktivitas yang digunakan oleh perusahaan untuk menghasilkan produk dan jasa bagi customer, sehingga manfaat yang diperoleh bagi customer meningkat dan biaya bisa semakin berkurang.

ABC system menjanjikan berbagai manfaat antara lain :

- a. Menyediakan informasi berlimpah tentang aktivitas yang digunakan oleh perusahaan untuk menghasilkan produk dan jasa bagi customer.
- b. Menyediakan fasilitas untuk menyusun dengan cepat anggaran berbasis aktivitas (*activity based budget*).
- c. Menyediakan informasi biaya untuk memantau implementasi rencana pengurangan biaya.
- d. Menyediakan secara akurat dan multidimensi biaya produk dan jasa yang dihasilkan perusahaan.

Ada dua keyakinan dasar yang melandasi ABC system :

- a. *Cost is caused*. Biaya ada penyebab, dan penyebab biaya adalah aktivitas.
- b. *The caused of cost can be managed*. Penyebab terjadinya biaya (aktivitas) dapat dikelola.



Gambar 1. Keyakinan Dasar Melandasi ABC System

Activity Based Management (ABM)

ABM adalah pendekatan pengelolaan terpadu dan bersistem terhadap aktivitas dengan tujuan untuk meningkatkan *customer value* dan laba yang dicapai dari penyediaan value tersebut. Ada dua hal yang penting dari ABM yaitu : Berfokus ke pengelolaan secara terpadu dan bersistem terhadap aktivitas. Bertujuan untuk meningkatkan customer value dan laba.

ABM mencakup analisis nilai proses dan penentuan biaya proses. Analisis biaya proses adalah evaluasi terhadap nilai yang dapat dihasilkan suatu proses. Suatu proses terdiri dari rangkaian aktivitas untuk menghasilkan nilai bagi customer yang terdiri dari aktivitas penambah nilai dan aktivitas bukan penambah nilai. Biaya proses adalah penghitungan nilai sumber daya yang dikorbankan untuk menjalankan suatu proses penciptaan nilai bagi customer. *Customer value* diciptakan oleh perusahaan melalui penyerahan produk dan jasa yang memenuhi kebutuhan, keinginan, dan harapan customer.

Potensi besar manajemen berbasis aktivitas terletak pada ketersediaan informasi tentang aktivitas, yang memperdayakan personel perusahaan dalam melakukan improvement terhadap proses yang digunakan oleh perusahaan untuk memenuhi kebutuhan customer. ABM dimulai sejak proses penyusunan anggaran, dilanjutkan keimplementasi anggaran, sampai dengan pemantauan terhadap implementasi anggaran.. Dalam proses penyusunan anggaran, ABM digunakan untuk merencanakan besarnya *cost reduction target* yang akan dicapai dalam tahun anggaran. *Cost reduction target* dihitung dengan cara merencanakan *activity sharing* dan *activity selection* terhadap aktivitas penambah nilai dan *activity reduction* dan *activity elimination* terhadap aktivitas bukan penambah nilai.

Dalam implementasi anggaran, ABM digunakan untuk mengelola sumber daya dalam merealisasikan *activity sharing* dan *activity selection* terhadap aktivitas penambah nilai dan *activity reduction* dan *activity elimination* terhadap aktivitas bukan penambah nilai yang telah direncanakan dalam anggaran. Dalam implementasi anggaran, personel perusahaan menggunakan informasi lengkap tentang aktivitas, seperti *resource driver*, *activity driver*, *cycle effectiveness*, aktivitas penambah nilai, aktivitas bukan penambah nilai, perilaku biaya dalam hubungannya dengan aktivitas untuk melaksanakan *activity sharing* dan *activity selection*. Dalam pemantauan terhadap implementasi anggaran, ABM digunakan rerangka pengukuran kinerja personel dan penyediaan informasi umpan balik bagi personel tentang keberhasilan dalam melakukan improvement untuk menghasilkan produk dan jasa bagi customer.

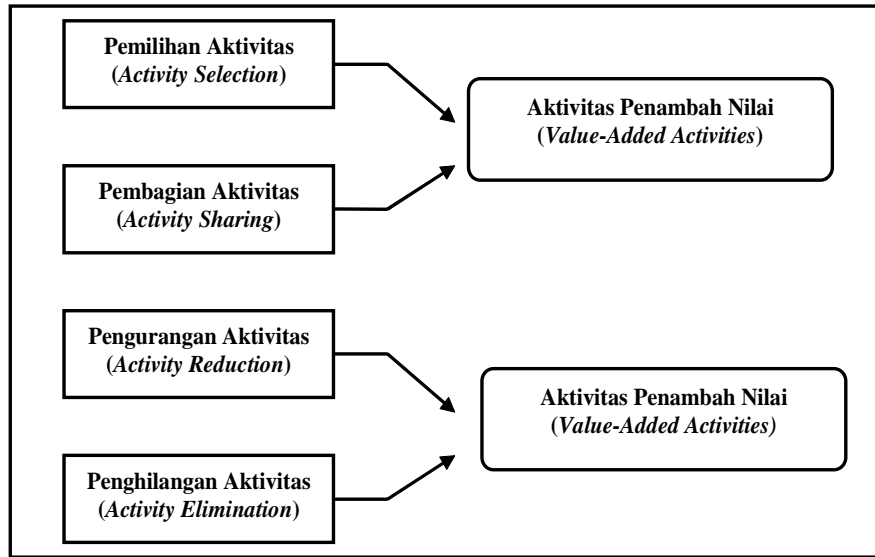
Banyak perusahaan dapat memperbaiki perencanaan, penentuan biaya produk, pengendalian operasional dan pengendalian manajemen dengan menggunakan analisis aktivitas untuk mengembangkan gambaran rinci tentang aktivitas spesifik yang dilakukan dalam operasi perusahaan. Analisis aktivitas memberikan dasar untuk *activity based costing* dan *activity based management*. ABC digunakan untuk meningkatkan akurasi analisis biaya dengan memperbaiki cara penelusuran biaya ke obyek biaya. ABC digunakan untuk berbagai objek biaya yang berbeda-beda, yaitu produk secara individual, kelompok produk yang saling berhubungan dan pelanggan secara individual.

ABM menggunakan analisis aktivitas untuk meningkatkan pengendalian operasional dan pengendalian manajemen. Teknik ini terutama bermanfaat jika operasi perusahaan bersifat kompleks dengan jenis produk yang banyak dan proses pemanufakturan dalam penyediaan produk juga cukup kompleks. Jika operasi perusahaan bersifat kompleks, identifikasi dan penelusuran terhadap biaya aktivitas dapat mengarahkan pada pemahaman yang baik tentang apa yang menyebabkan timbulnya biaya, yang biasa disebut sebagai *cost driver* dan perilaku biaya yang sulit dilakukan tanpa melakukan analisis aktivitas secara rinci. ABC dan ABM merupakan alat strategi kunci untuk perusahaan dengan operasi yang kompleks.

Setelah menerapkan ABC, perusahaan sering kali melakukan ABM. Secara luas, dengan ABM, nilai yang diterima oleh pelanggan menimbulkan laba perusahaan meningkat. ABM menggunakan ABC sebagai sumber informasinya. Keunggulan utama pendekatan ABM meliputi:

ABM mengukur efektivitas proses dan aktivitas bisnis kunci dan menidentifikasi bagaimana proses dan aktivitas tersebut bisa diperbaiki untuk menurunkan biaya dan meningkatkan nilai (*value*) bagi pelanggan. ABM memperbaiki fokus manajemen dengan cara mengalokasikan sumber daya untuk menambah nilai aktivitas kunci, pelanggan kunci, produk kunci dan metode untuk mempertahankan keunggulan kompetitif perusahaan.

ABM menggunakan analisis *cost driver*, analisis aktivitas dan pengukuran kinerja. Analisis *cost driver* merupakan pengujian, kuantifikasi dan penjelasan dampak dari *cost driver*. ABM dilandasi oleh keharusan perusahaan untuk memberikan kepuasan kepada pelanggan, jika eksistensi perusahaan diinginkan untuk berlanjut. Karena kebutuhan customer senantiasa berubah, maka diperlukan kegairahan personel dalam melakukan improvement terhadap proses yang digunakan untuk menghasilkan value bagi customer. Improvement difokuskan ke proses, yang merupakan serangkaian aktivitas untuk membuat produk dan menyerahkan jasa, yang memerlukan kemampuan manajemen untuk melaksanakan pengelolaan terhadap aktivitas.



Gambar 2. *Activity Based Management*

Activity Based Budgeting (ABB)

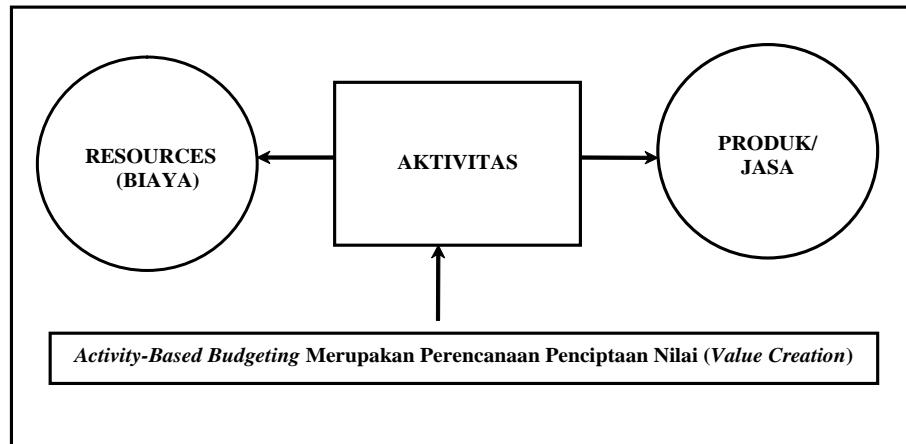
Penyusunan anggaran pada dasarnya merupakan perencanaan laba jangka pendek. Dalam perencanaan ini tujuan utamanya adalah bagaimana menghasilkan laba memadai dalam periode anggaran, yang biasanya mencakup periode satu tahun atau kurang. Oleh karena itu komponen penting yang direncanakan dalam perencanaan jangka pendek adalah pendapatan, biaya dan aktiva. Selisih antara pendapatan dan biaya dibandingkan dengan aktiva yang digunakan untuk memperoleh pendapatan menjadi ukuran apakah aktivitas yang dilaksanakan oleh perusahaan selama tahun anggaran dapat menciptakan nilai (*j: value creation*) atau menghancurkan nilai (*value destruction*). Oleh karena itu, ABB pada dasarnya merupakan perencanaan aktivitas untuk penciptaan nilai. Dalam penciptaan nilai, fokus perhatian penyusunan anggaran diarahkan ke tujuh pemacu nilai (*value drivers*) berikut ini :

- a. Pemerolehan atau pertumbuhan pangsa pasar.
- b. Peningkatan laju pertumbuhan penjualan.

- c. Peningkatan produktivitas aktiva.
- d. Peningkatan profit margin
- e. Pengurangan pajak penghasilan.
- f. Pengurangan biaya
- g. Pengurangan biaya modal (*cost of capital*)

Secara umum aktivitas perusahaan untuk penciptaan nilai dikelompokkan menjadi (1) *result-producing activities*, (2) *result-contributing activities*, (3) *support activities*, (4) *hygiene and housekeeping activities*.

Result-producing activities adalah aktivitas yang secara langsung berkaitan dengan penyediaan produk dan jasa bagi customer luar. Kelompok aktivitas ini mendatangkan pendapatan bagi perusahaan, misalnya aktivitas fungsi penjualan, aktivitas fungsi pemberian kredit. *Result-contributing activities* adalah aktivitas yang memberikan dukungan secara langsung kepada *result-producing activities* dalam penyediaan produk dan jasa bagi customer, misalnya aktivitas fungsi produksi, aktivitas pemeliharaan. Dalam proses penyusunan ABB, manajer *result-contributing activities* bertanggung jawab untuk merencanakan langkah-langkah untuk memacu nilai berikut ini : pengurangan biaya dan peningkatan produktivitas aktiva. *Support activities* adalah pusat jasa yang menyediakan layanan bagi *result-producing activities* dan *result-contributing activities*, misalnya aktivitas fungsi keuangan dan akuntansi, aktivitas fungsi sumber daya manusia. Dalam ABB, manajer *support activities* bertanggung jawab untuk merencanakan langkah-langkah untuk memacu nilai berikut ini : pengurangan biaya, pengurangan pajak penghasilan, peningkatan produktivitas aktiva. *Hygiene and housekeeping activities* adalah pusat jasa yang menyediakan layanan kebersihan dan kerumahtanggaan bagi aktivitas-aktivitas sebelumnya, misalnya aktivitas fungsi kebersihan lingkungan dan aktivitas kafeteria. Dalam ABB, manajer dalam aktivitas ini bertanggung jawab dalam perencanaan pengurangan biaya dan aktivitas peningkatan produktivitas aktiva.



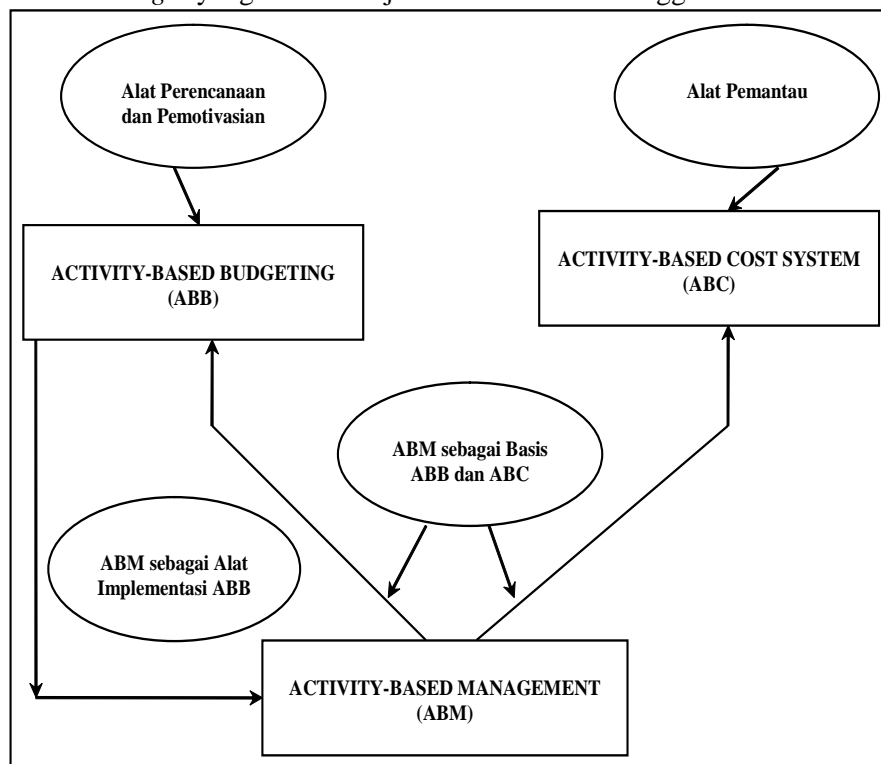
Gambar 3. ABB Merupakan Perencanaan Penciptaan Nilai (*Value Creation*)

Beberapa keuntungan dalam penggunaan ABB antara lain sebagai berikut :

- a. Oleh karena orientasi personel diarahkan ke pemenuhan kebutuhan customer, proses penyusunan anggaran mengarahkan perhatian seluruh personel organisasi ke pencarian peluang untuk melakukan improvement terhadap sistem yang digunakan untuk menghasilkan value bagi customer.
- b. Oleh karena fokus penyusunan anggaran adalah pada perencanaan aktivitas yang digunakan untuk menghasilkan value bagi customer, baik intern maupun ekstern, penyusun anggaran memperoleh gambaran jelas antara penyebab dengan akibat.
- c. *Activity Based Budgeting* mendorong personel untuk mengimplementasikan cara berpikir berbasis sistem (*system thinking*), keputusan improvement di satu bidang tidak dapat dilepaskan pengaruhnya terhadap bidang lainnya.

Activity Based Cost System, *Activity Based Managemen* dan *Activity Based Baudgeting* merupakan sistem terpadu yang menjadikan *activity based management* sebagai intinya. Ketiga sistem tersebut digunakan untuk menghasilkan value terbaik bagi customer melalui aktivitas yang *cost effective*.

Untuk mewujudkan tujuan tersebut diperlukan proses perencanaan yang memotivasi personel dalam menghasilkan value terbaik bagi customer secara *cost effective*. *Activity Cost Budgeting* digunakan sebagai alat perencanaan dan pemotivasian personel perusahaan dalam merencanakan improvement terhadap aktivitas yang digunakan. Melalui *Activity based management*, personel perusahaan menerncanakan *activity sharing* dan *activity selection* terhadap aktivitas penambah nilai serta *activity reduction* dan *activity elimination* terhadap *non value added activities*. Hasil penerapan *activity based management* dalam proses penyusunan anggaran ini adalah *cost reduction target* yang akan diwujudkan dalam tahun anggaran.



Gambar 4. Hubungan antara ABC, ABM, ABB

Implementasi *activity based budget* memerlukan pemantauan untuk memberikan umpan balik kepada personel perusahaan mengenai efektivitas pelaksanaan rencana. Diperlukan sistem informasi yang dapat mengukur implementasi rencana dan memberikan umpan balik tentang hasil pengukuran tersebut. *Activity based cost system* merupakan sistem informasi yang digunakan untuk mengukur implementasi *activity based budget* dan mengkomunikasikan hasil pengukuran tersebut kepada personel yang bertanggung jawab. *Activity based management* dipakai sebagai dasar untuk mendisain *activity based cost system* yang merupakan sistem untuk memantau implementasi *activity based budget*. *Activity based cost system* didisain untuk mengukur hasil pencapaian *cost reduction target* yang direalisasikan melalui *activity sharing* dan *activity selection* terhadap aktivitas penambah nilai serta *activity reduction* dan *activity elimination* terhadap *non-value added activities*.

KESIMPULAN DAN IMPLIKASI

- a. ABC System membebankan biaya ke produk atau jasa berdasarkan konsumsi terhadap aktivitas. Sistem ini menggunakan dasar pikiran bahwa produk atau jasa perusahaan diperoleh melalui pelaksanaan aktivitas dan aktivitas tersebut membutuhkan biaya. Setelah sumber daya dibebankan keaktivitas, aktivitas kemudian dibebankan ke obyek biaya sesuai dengan penggunaannya.
- b. ABM berfokus pada perbaikan efisiensi dan efektifitas bisnis, dan meningkatkan tidak hanya nilai (*value*) yang diterima oleh pelanggan, tetapi juga laba perusahaan.
- c. ABB merupakan proses perencanaan pengerahan dan pengarahannya seluruh aktivitas perusahaan ke penciptaan nilai yang tujuan utamanya bagaimana menghasilkan laba memadai dalam periode anggaran, yang biasanya mencakup jangka waktu satu tahun atau kurang.
- d. ABC/ABM mengidentifikasi aktivitas-aktivitas kunci, *cost driver* dan cara-cara untuk memperbaiki proses sehingga dapat menurunkan biaya,

menyediakan “*customer value*” yang unggul untuk meningkatkan keunggulan kompetitif, membantu manajer dalam mengidentifikasi peluang-peluang untuk memperbaiki nilai (*value*).

- e. ABC/ABM/ABB dapat membantu manajer dalam mengembangkan strategi pelanggan, mendukung strategi keunggulan teknologi atau menyusun strategi penentuan harga jual dengan cara mengidentifikasi dan menganalisis aktivitas kunci, proses, *cost driver* dan pengembangan metode.

DAFTAR PUSTAKA

Anthony, Robert A, and Vijay Govindarajan, *Management Control System*, tenth edition Mc Graw Hill, 2001

Blocher, Chen, and Lin, *Cost Management*, 1th edition, Mc Graw Hill 2000

Garrison, Noreen, *Managerial Accounting*, Mc Graw Hill Inc, 2000

Hansen, Don, R and Maryanne M, Mowen, *Management Accounting*, South Western College Publishing, 2005

Mulyadi, Johny Setyawan, *Sistem Perencanaan & Pengendalian Manajemen*, Edisi 2, Salemba Empat, Jakarta, 2001

Usry, Milton F, William Carter and Lawrence H, Hammer, *Cost Accounting*, 11th Edition, South Western Publishing Co, Cincinnati Ohio, 1993